

Obračun PDV-a u poslovanju turističkih agencija - redovni i posebni postupak oporezivanja

Obračun PDV-a kod turističkih agencija specifičan je zbog obveze primjene posebnog postupka u slučaju kada agencija prodaje tuđe usluge vezane za putovanje. Ako agencija prodaje vlastite usluge tada primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Posebni postupak primjenjuje se samo kod usluga koje su vezane za putovanje od kojih barem jednu uslugu čini smještaj ili prijevoz. Kod posebnog postupka porez na dodanu vrijednost obračunava se na ostvarenu razliku između pojedinačnih nabavnih i ukupne prodajne cijene usluga. Zbog specifičnosti obračuna PDV-a kod turističkih agencija često se javljaju dvojbe pa autorica u članku iznosi primjere iz prakse turističkih agencija koji su vezani za putovanje bilo da se one pružaju u tuzemstvu, na području EU ili u trećim zemljama.

1. UVOD

Uslugama u turizmu prema odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu¹ smatraju se:

- pružanje usluga turističke agencije
- usluge turističkog vodiča, pratitelja, animatora i turističkog zastupnika
- turističke usluge u nautičkom turizmu
- turističke usluge u seljačkom gospodarstvu ili obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu
- turističke usluge u ostalim oblicima turističke ponude i
- ostale usluge koje se pružaju turistima u svezi s njihovim putovanjem i boravkom.

Turističke agencije mogu pružati usluge:

- organiziranje paket-aranžmana²
- organiziranje izleta³
- organiziranje kongresa
- posredovanje u sklapanju ugovora o organiziranom putovanju (paket-aranžman i izlet)
- posredovanje pri prodaji ugostiteljskih usluga (prodaja i rezervacija smještaja i drugih ugostiteljskih usluga)
- posredovanje pri prodaji usluga prijevoza (prodaja putnih karata i rezervacija mjesta za sva prijevozna sredstva)
- organiziranje prihvata i transfera putnika
- posredovanje u pružanju usluga u posebnim oblicima turističke i ugostiteljske ponude

¹ Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14. 89/14. i 152/14.

² **Paket aranžman** (paušalno putovanje) je unaprijed utvrđena kombinacija od najmanje dvije pojedinačne usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih i ugostiteljskih usluga što čine cjelinu, a pružaju se u vremenu dužem od 24 sata ili uključuju barem jedno noćenje odnosno prodaju se po ukupnoj unaprijed utvrđenoj (paušalnoj) cijeni (prema čl. 5. Zakona o pružanju usluga u turizmu).

³ **Izlet** jest unaprijed utvrđena kombinacija od najmanje dvije pojedinačne usluge koje se sastoje od prijevoza ili drugih turističkih i ugostiteljskih usluga, a traju manje od 24 sata i ne uključuje noćenje (prema čl. 5. Zakona o pružanju usluga u turizmu).

- organiziranje i posredovanje u pružanju usluga turističkih vodiča, turističkih pratitelja i usluga upravljanja plovnim objektima nautičara (skipera)
- zastupanje domaćih i stranih putničkih agencija
- davanje turističkih obavijesti i promidžbenog materijala
- posredovanje u sklapanju ugovora o osiguranju putnika i prtljage
- pomoć u pribavljanju putnih isprava, viza i drugih isprava potrebnih za prijelaz granice i boravak u inozemstvu, isprava za lov, ribolov, ronjenje, plovidbu nautičara te drugih isprava potrebnih za organizaciju i provođenje različitih oblika turističke ponude
- rezervacija, nabava i prodaja ulaznica za sve vrste priredbi, muzeja i dr. te prodaja robe vezane za potrebe putovanja (razne putne potrepštine, suveniri, turističke publikacije i sl.)
- organizacija i pružanje usluga u svezi s poslovanjem karticama i putničkim čekovima odnosno pružanje mjenjačkih usluga sukladno posebnim propisima
- iznajmljivanje i posredovanje u iznajmljivanju vozila, letjelica i plovnih objekata
- agencijsko-pomorske usluge za prihvati i opremu plovnih objekata u nautičkom turizmu.

Zbog posebnosti obračuna PDV-a u djelatnosti turističkih agencija PDV Direktiva 2006/112/EZ, pa tako i hrvatski Zakon o PDV-u propisuje poseban postupak oporezivanja isporuka turističkih agencija ovisno o načinu njihovog poslovanja. Za dio usluga agencija porez na dodanu vrijednost obračunava po redovnom postupku oporezivanja, a ako se radi o uslugama vezanim za putovanja, tj. kada pojedinačna usluga ili usluge u paketu predstavlja smještaj ili prijevoz, agencija obvezno primjenjuje posebni postupak oporezivanja. Posebni postupak se primjenjuje bez obzira radi li se o pružanju usluga u zemlji ili u inozemstvu. Ako se usluga smještaja ili prijevoza obavlja izvan Europske unije (tj. u trećim zemljama) tada se također pri obračunu primjenjuje posebni postupak oporezivanja, ali je u ovom slučaju

ostvarena razlika u cijeni oslobođena plaćanja PDV-a temeljem čl. 49. Zakona o PDV-u.⁴

2. PROPISI KOJI UREĐUJU PITANJE OBRAČUNA PDV-a KOD TURISTIČKIH AGENCIJA

Obračun poreza na dodanu vrijednost u poslovanju turističkih agencija uređen je odredbama:

- čl. 91. do 94. Zakona o PDV-u
- čl. 187. Pravilnika o PDV-u⁵
- čl. 306. - 310. Direktiva 2006/112/EZ i
- Provedbena Uredba Vijeća 282/11.

Osim odredbi navedenih propisa obvezno se primjenjuju i presude Europskog suda pravde koje su dio pravne stečevine Europske unije te su ih obvezne primjenjivati sve države članice. Kada je u pitanju primjena posebnog postupka oporezivanja u poslovanju turističkih agencija ocjenjujemo da je važno skrenuti pozornost na presude u sljedećim predmetima:

- C-163/91 - (Van Ginkel) - posebni postupak treba primjenjivati i kod ponude samo usluge smještaja
- C-308/96 - obveznici primjene posebnog postupka su i drugi osim poreznih obveznika koji su registrirani kao turističke agencije - npr. hotel ako za goste hotela organizira i druge usluge vezane za putovanje npr. izlete, transfere i sl. - ako za te usluge koristi usluge drugih poreznih obveznika
- C-200/04 - posebni postupak oporezivanja primjenjuje se i kod prodaje turističkih aranžmana srednjoškolskog obrazovanja (kada je u paketu uključen prijevoz, smještaj, školarina)
- C-189/11 od 26. rujna 2013. - posebni postupak oporezivanja primjenjuje se i kod prodaje usluga vezanih za putovanja drugim pravnim osobama uključivo i drugim agencijama.⁶

Turističke agencije za dio djelatnosti primjenjuju **redovni postupak**, a za dio **posebni postupak** oporezivanja.

Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s kupcima **u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika** za obavljanje usluga putovanja. Posebni postupak ne mogu primijeniti agencije koje posluju samo kao posrednici, tj. koje posluju u ime i za račun pružatelja usluge. Poslovanje „u ime i za račun“ znači da gostu račun izdaje pružatelj usluge ili agencija u njegovo ime (s podacima stvarnog pružatelja usluga). U slučaju izdavanja računa „u ime i za račun“ stvarnog pružatelja usluge, agencija posebno fakturira proviziju.

Ako agencija izdaje gostu račun u tuđe ime i za tuđi račun, za utvrđivanje porezne osnovice primjenjuju se odredbe o prolaznoj stavci (prema čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u) prema kojoj iznosi naplaćeni u ime i za račun drugoga ne ulaze u osnovicu za obračun PDV-a. Izdavanje računa u tuđe ime i tuđi račun agencija najčešće ugovara s iznajmljivačima koji usluge smještaja obavljaju u okviru svog domaćinstva, dok je rijedak slučaj da agencija izdaje račun u ime i za račun hotela.

Redovni postupak znači obračun poreza na dodanu vrijednost na ukupnu naknadu koja se naplaćuje od korisnika usluge (kupca) uz korištenje pretporeza po ulaznim računima, dok **posebni postupak** znači obračun PDV-a samo na maržu odnosno ostvarenu razliku u cijeni bez mogućnosti korištenja pretporeza za direktne ulazne troškove.

Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija je propisan zbog specifičnosti djelatnosti turističkih agencija koje prodaju usluge različitih pružatelja objedinjene kao jedna usluga. Tako se objedinjuju **usluge smještaja i prijevoza** odnosno razne dodatne usluge, kao što su usluge turističkog vodiča, turističkog pratitelja, prodaja ulaznica za razna kulturna, umjetnička, sportska, zabavna i slična događanja. Kako se radi o više usluga koje **agencija prodaje u svoje ime kao jedinstvenu uslugu**, uveden je posebni postupak oporezivanja zbog jednostavnijeg obračuna poreza, što je posebno važno za agencije koje prodaju usluge pružatelja iz drugih država članica, kako se one ne bi morale registrirati kao porezni obveznici u državama u kojima se obavljaju usluge i u kojima dolazi do krajnje potrošnje. Kada agencija u svoje ime prodaje tuđe usluge vezane za putovanje (smještaj i/ili prijevoz) primjena posebnog postupka je obvezna.

Primjenom posebnog postupka oporezivanja, porez na usluge smještaja, prijevoza i sl., ostaje u državi u kojoj je usluga obavljena, a kroz oporezivanje agencijske marže, PDV na tu maržu pripada državi prema sjedištu agencije.

3. POSTUPAK OPOREZIVANJA OVISI O NAČINU POSLOVANJA AGENCIJE

Pri pružanju usluga turističke agencije mogu poslovati na jedan od sljedećih načina:

- **u svoje ime i za svoj račun**, tj. kada sama svojim sredstvima organizira putovanje (iznajmljuje vlastiti ugostiteljski objekt, obavlja uslugu prijevoza vlastitim prijevoznim sredstvom i sl.) - u ovom slučaju agencija primjenjuje redovni postupak oporezivanja
- **u ime i za račun neke druge osobe (kao posrednik)** - u ovom slučaju PDV se obračunava samo na proviziju uz primjenu redovnog postupka oporezivanja pri čemu provizija može biti oporeziva stopom 25%, oslobođena PDV-a po čl. 49. Zakona ili s prijenosom porezne obveze na primatelja poreznog obveznika u inozemstvu
- **u svoje ime, ali za račun neke druge osobe (prodaja tuđih usluga)** - u ovom slučaju agencija obvezno primjenjuje posebni postupak oporezivanja prema čl. 91. - 94. Zakona o PDV-u.

4. UVJETI ZA PRIMJENU POSEBNOG POSTUPKA OPOREZIVANJA

Posebni postupak primjenjuje se kada agencija:

- prodaje usluge drugih poreznih obveznika (uključivo i usluge „malih poreznih obveznika“, npr. prodaja usluga smještaja iznajmljivača koji nije u sustavu PDV-a)⁷
- prodaje usluge u svoje ime
- prodaje usluge vezane za putovanje (uvjet je da je barem jedna od usluga, prijevoz ili smještaj).⁸

Za primjenu posebnog postupka **trebaju biti ispunjena sva tri uvjeta**. U ostalim slučajevima agencija primjenjuje redovni postupak oporezivanja tako da PDV obračunava na ukupnu naknadu, uz korištenje pretporeza po svim ulaznim računima.

Agencija ne može primijeniti posebni postupak u slučaju kada prodaje usluge drugih u njihovo ime i za njihov račun, tj. kada radi kao posrednik i za uslugu posredovanja posebno zaračunava ugovorenu proviziju. Isto tako posebni postupak se ne primjenjuje kada

⁴ Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13., 153/13., 143/14. i 115/16.

⁵ Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – Ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 1/17. i 41/17.

⁶ Presude dostupne na stranici: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>.

⁷ Detaljnije u članku M. Cutvarić: Oporezivanje najma soba, apartmana i kuća za odmor privatnih iznajmljivača, objavljeno u RIF-u 6/14.

⁸ Na isti način primjena posebnog postupka propisana je i čl. 306(2) Direktive 2006/112/EZ.

agencija prodaje vlastite usluge, kao što su prijevoz vlastitim autobusom, smještaj u vlastitom smještajnom objektu, usluga turističkog vodiča koji je u radnom odnosu u agenciji i sl.

Posebni postupak agencija ne primjenjuje niti u slučaju kada prodaje usluge koje nisu vezane za putovanje (nijedna usluga u paketu nije smještaj odnosno prijevoz). Primjerice, kada agencija prodaje kotizaciju za sudjelovanje na kongresu, a istom kupcu ne nudi ni smještaj ni prijevoz - agencija u ovom slučaju primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Međutim, ako naknadu za sudjelovanje na kongresu (kotizaciju) zaračunava kupcu kojemu ujedno pruža i uslugu smještaja i/ili uslugu prijevoza tada i "kotizacija" ulazi u primjenu posebnog postupka oporezivanja.

Ako agencija nudi usluge koje ne sadrže smještaj ili prijevoz, primjenjuje se redovni postupak oporezivanja. Pri tome nije važno je li usluga pojedinačno fakturirana ili u "paketu". Naime, ako se usluge fakturiraju pojedinačno iako ih je agencija obavila objedinjeno, treba primijeniti posebni postupak ako su zadovoljeni uvjeti za njegovu primjenu.

Uvjet za primjenu posebnog postupka je i da agencija usluge vezane za putovanje (od kojih je barem jedna smještaj ili prijevoz) koje je nabavila od drugih poreznih obveznika prodaje u svoje ime putniku. Dvojbe oko definicije tko se smatra putnikom riješene su nakon presude Europskog suda pravde u slučaju C-189/11 od 26. rujna 2013., godine. Prema ovoj presudi, posebni postupak turistička agencija primjenjuje neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja - putniku kao krajnjem potrošaču, drugoj turističkoj agenciji ili drugoj pravnoj osobi koja koristi usluge turističke agencije za službene potrebe svojih djelatnika. Vezano za ovu presudu, izmijenjen je članak 91. Zakona (izmjene od 1. siječnja 2015., Nar. nov., br. 143/14.), tako da se **kupcem usluge putničke agencije smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge** (neovisno radi li se o putniku kao fizičkoj osobi ili o pravnoj osobi koja koristi uslugu putničke agencije bilo za daljnju prodaju ili za svoje potrebe).

Dakle, ako su zadovoljena ostala tri uvjeta:

- agencija prodaje tuđe usluge
- agencija posluje u svoje ime i
- prodaje usluge vezane za putovanje, agencija primjenjuje posebni postupak kod prodaje usluga pravnoj ili fizičkoj osobi.

Za primjenu posebnog postupka oporezivanja **bitno je da se obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su smještaj ili prijevoz.**⁹ Posebni postupak primjenjuje se kada agencija kao organizator putovanja pribavlja putniku usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga što čine cjelinu i koje se obavljaju u vremenu duljem od 24 sata ili uključuju barem jedno noćenje (paket-aranžman), ali i u slučaju kada putovanje ne uključuje noćenje nego se radi samo o izletu.

Dakle, za primjenu posebnog postupka dovoljno je da je jedna od usluga smještaj ili prijevoz, u protivnom agencija neće primijeniti posebni postupak. Tako npr., ako agencija prodaje samo uslugu turističkog vodiča za razgledavanje grada ili samo uslugu restorana, iako se radi o tuđim uslugama, neće se primijeniti posebni postupak jer se ne radi o uslugama vezanim za putovanje od kojih je barem jedna smještaj ili prijevoz.

Prema Uputi Središnjeg ureda Porezne uprave od 5. siječnja 2015.¹⁰ "posebni postupak oporezivanja primjenjuje se u situaciji kad putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje od

više usluga i čine jedinstvenu uslugu, **ali i u slučaju kada se radi o prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem što proizlazi i iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenoga 1992. godine."**

Prema navedenoj uputi posebni postupak primjenjuje se i u **slučaju kada agencija u svoje ime prodaje samo uslugu prijevoza ili samo uslugu smještaja i to kod prodaje kupcu krajnjem potrošaču, ali i u slučaju prodaje drugom poreznom obvezniku (pravnoj osobi).** Primjerice, pri prodaji usluga avio prijevoza trgovačkom društvu za službeno putovanje njegovog zaposlenika, agencija također primjenjuje posebni postupak oporezivanja, osim u slučaju da avio kartu prodaje kao posrednik - u ime i za račun putnika ili u ime i za račun avio prijevoznika. Isto se primjenjuje i u slučaju prodaje npr. usluge smještaja za potrebe službenog putovanja - agencija također primjenjuje posebni postupak oporezivanja. Uz primjenu posebnog postupka na računu se ne iskazuje iznos PDV-a, što kod poslovnih putovanja stvara problem zbog nemogućnosti korištenja pretporeza. U ovom je slučaju najbolje rješenje da agencija nastupa kao posrednik (zastupnik), tj. da izvršitelj usluge (hotel, prijevoznik i sl.), izravno ispostavlja fakturu za obavljenju uslugu s obračunom PDV-a, a agencija za uslugu posredovanja posebno izdaje račun s obračunom ugovorene provizije, što ovisi o ugovoru između agencije i stvarnog izvršitelja usluge.

Osim turističkih agencija koje posluju u svoje ime i prodaju usluge drugih poreznih obveznika posebni postupak oporezivanja obvezno primjenjuju i osobe koje nisu formalno osnovane kao turističke agencije i turoperatora, ali prodaju usluge u vezi s putovanjem koje su nabavile od drugih poreznih obveznika. Primjerice, posebni postupak primjenjuju i hoteli kada gostima pored usluge smještaja nude i npr. transfer do hotela, izlete tijekom boravka u hotelu ako hotel te usluge nabavlja od drugih poreznih obveznika i prodaje ih u svoje ime. U ovom slučaju **hotel primjenjuje redovni postupak za uslugu smještaja** (radi se o prodaji vlastite usluge), **a za usluge drugih (prijevoz, izlet i sl.), primjenjuje posebni postupak** oporezivanja. Ako hotel uz vlastitu uslugu smještaja prodaje i druge usluge, ali one nisu vezane za putovanja (npr. degustacija vina u susjednom podrumu ili večera u nekom restoranu), primjenjuje redovni postupak i na tuđe usluge.

Posebni postupak oporezivanja na način kako je to propisano za turističke agencije može se primijeniti i kada porezni obveznik (koji ne mora biti agencija), obavlja usluge u svoje ime koje uključuju organiziranje putovanja zbog primjerice, učenja stranih jezika, gdje ukupna usluga uključuje sve troškove (pod uvjetom da je jedna od njih smještaj ili prijevoz) ako se radi o uslugama nabavljenim od drugih poreznih obveznika. Navedeno je potvrđeno presudom Europskog suda pravde u predmetu C-200/04., prema kojoj se posebni postupak primjenjuje i u slučaju prodaje turističkih aranžmana vezanih za obrazovanje u kojem je uključen prijevoz, smještaj i školarina.

Posebni postupak primjenjuju, primjerice i neprofitna udruga (npr. sportska udruga), koja za svoje članove organizira izlete, putovanja i sl. Isto tako kada matica plaća troškove smještaja za zaposlenike povezanih društava te iste prefakturira kao usluge smještaja također se primjenjuje posebni postupak oporezivanja. **U ovom slučaju uglavnom se prefakturira isti iznos pa nema osnove za obračun PDV-a na maržu, međutim treba voditi računa da se po ulaznom računu ne može odbiti pretporez.**

5. OBVEZA IZDAVANJA I SADRŽAJ RAČUNA

Odredbe o načinu izdavanja računa pravnim osobama, njegovom sadržaju i čuvanju propisane su člancima 79. do 82. Zakona o PDV-

⁹ Čl. 187. st. 1. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13., 35/14. i 157/14.).

¹⁰ Klasa: 410-19/14-01/2990, ur. br.: 513-07-21-01/15-05 od 5. siječnja 2015.

u. Sadržaj računa krajnjim potrošačima propisan je čl. 54.a Općeg poreznog zakona.¹¹

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja na računu ne smije iskazati iznos razlike u cijeni, a PDV se ne smije izdvojeno iskazati, već se samo iskazuje naznaka da se radi o posebnom postupku i iskazuje se ukupni iznos računa.¹² Prema čl. 79. st. 4. Zakona o PDV-u na računu treba navesti napomenu **“posebni postupak oporezivanja - putničke agencije”**.

Iznosi na računu iskazuju se obvezno u kunama.¹³ Ako je račun izdan u valuti, pojedinačni iznosi mogu biti iskazani u valuti s tim da ukupni iznos računa i iznos PDV-a koji treba platiti mora biti iskazan u kunama. Iznosi iskazani u valuti preračunavaju se u kune uz primjenu srednjeg tečaja HNB-a na dan nastanka obveze obračuna PDV-a, a to je dan nastanka oporezivog događaja. Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a kod pružanja usluga turističkih agencija nastaje:

- kada je usluga obavljena
- ako je usluga obavljena, a nije izdan račun - obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj (obavljena usluga)
- po primitku predujma.

Obveza plaćanja PDV-a po primljenom predujmu odnosi se i na slučaj kada je predujam primljen iz inozemstva ako se radi o predujmu za uslugu koja se oporezuje u tuzemstvu.

Primjer: Račun za usluge smještaja

Agencija “Hvartours” d.o.o. Split
Obala bb
PDV identif. broj
Žiroračun IBAN HR....

Eni Reisen
Marienstr. 1
Berlin
PDV identif. broj

Račun br. 348-1-17.

Datum i mjesto izdavanja: Split, 28. 5. 2017.
Vrijeme izdavanja: 9.45
Operator: MK
Način plaćanja: transakcijski račun

Vrsta usluge	Iznos EUR	Iznos u kunama (srednji tečaj HNB 7,56)
Usluga smještaja u hotelu AB od 21. 5. do 28. 5. 2017.	1.000,00	7.560,00
20% agencijski popust	200,00	1.512,00
Ukupna naknada	800,00	6.048,00
Boravišna pristojba 7 noćenja x 4 osobe x 7,00 kn = 196,00 kn/7,56		
ne podliježe oporezivanju - prolazna stavka - čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u	25,92	196,00
Sveukupno	825,92	6.244,00
Posebni postupak oporezivanja putničke agencije, čl. 91. Zakona o PDV-u		
		Direktor: Ante Antić
“Hvartours” d.o.o. registriran kod Trgovačkog suda u Splitu MBS: 080423499		
Temeljni kapital: 20.000,00 uplaćen u cijelosti, Član uprave: Ante Antić		

6. POREZNA OSNOVICA I POREZNA STOPA

Kada turistička agencija prodaje tuđe usluge vezane za putovanje bilo da se radi o jednoj jedinici usluzi (smještaj ili prijevoz) ili o paketu usluga od kojih je barem jedna smještaj ili prijevoz, prema čl. 92. Zakona o PDV-u, **porezna osnovica** za obračun PDV-a, **je ostvarena razlika u cijeni putničke agencije**. Razliku u cijeni čini razlika između ukupnog iznosa što ga plaća putnik, bez PDV-a, i stvarnih troškova agencije za isporuke dobara i obavljene usluge što mu ih pružaju drugi porezni obveznici ako su troškovi vezani izravno za pružanje usluga putnicima.¹⁴

U troškovima drugih poreznih obveznika sadržan je i PDV koji se kod primjene posebnog postupka ne može odbiti kao pretporez (npr. po računu hotela, prijevoznika, restorana i drugih troškova kojih je stvarni korisnik putnik). **Ostvarena razlika u cijeni se oporezuje stopom PDV-a 25%**. Kako ostvarena razlika predstavlja ukupnu naknadu u kojoj je sadržan i PDV, isti se utvrđuje primjenom preračunane porezne stope (20%).

Prema primjerima iz upute Središnjeg ureda Porezne uprave od 31. srpnja 2013.¹⁵ proizlazi da se razlika u cijeni kao osnovica za obračun PDV-a utvrđuje prema prodanoj jedinstvenoj usluzi dakle, razlika u cijeni utvrđuje se posebno za svaki “paket” koji se smatra jedinstvenom uslugom.

Kada agencija uslugu **naplaćuje predujmom**, što je čest slučaj u njihovom poslovanju, porezna obveza nastaje u razdoblju oporezivanja u kojemu je primljen predujam. Ako se radi o predujmu za buduću uslugu koja će se oporezivati po posebnom postupku oporezivanja, **agencija je obvezna izračunati pripadajuću maržu i obračunati obvezu PDV-a po osnovu primljenog predujma** u razdoblju oporezivanja u kojemu je predujam primljen. Ako agencija ne raspolaže s točnim podatkom o razlici u cijeni koju će ostvariti, obvezu PDV-a utvrđuje polazeći od očekivane razlike u cijeni (prema kalkulaciji za “paket”), kako je to propisano čl. 187. st. 5. Pravilnika o PDV-u. Isto se odnosi i za primljene predujmove iz inozemstva.

Primjer:

Agencija prodaje paket aranžman “5 dana u Berlinu”. Paket uključuje 5 polupansiona u hotelu u Berlinu, zrakoplovnu kartu i uslugu turističkog vodiča (vodič s agencijom ima ugovor o djelu i nije u sustavu PDV-a).¹⁶ Cijena po osobi je 5.500,00 kn, a prodano je ukupno 30 aranžmana (prihod 165.000 kn). Ulazni troškovi agencije su:

• račun hotela za smještaj	80.000 kn
	(uključen njemački PDV)
• zrakoplovne karte	30.000 kn
	(međ. let - oslobođeno PDV-a)
• usluga vodiča	5.000 kn
	(bruto naknada po ugovoru o djelu)
• ukupni troškovi	115.000 kn
Obračun PDV-a:	
Ukupni prihodi	(5.500 kn x 30 osoba) 165.000 kn
Ukupni troškovi	115.000 kn
Marža (bruto)	50.000 kn

¹⁴ Istovjetno i prema čl. 308., Direktive 2006/112/EZ.

¹⁵ Klasa: 410-19/13-01/251., ur. br.: 513-07-21-01/13-01. od 31. srpnja 2013.

¹⁶ Iako turistički vodič iz primjera nije u sustavu PDV-a on se u smislu Zakona o PDV-u smatra tzv. malim poreznim obveznikom i na njegovu se uslugu primjenjuje posebni postupak oporezivanja.

¹¹ Nar. nov., br. 147/08. – 26/15.

¹² Prema uputi Središnjeg ureda Porezne uprave od 31. srpnja 2013., klasa: 410-19/13-01/251., ur. br.: 513-07-21-01/13-01.

¹³ Čl. 81. Zakona o PDV-u i čl. 157. Pravilnika o PDV-u.

Iznos marže predstavlja bruto iznos pa se za izračun PDV-a sadržanog u marži primjenjuje preračunana stopa PDV-a 20%. Utvrđena obveza PDV-a za paket aranžman "5 dana u Berlinu" u iznosu 10.000,00 kn (50.000,00 kn x 20%).

Porez koji agenciji obračunavaju drugi porezni obveznici na izravne troškove, ne može biti odbijen ili vraćen ni u jednoj državi članici.

Boravišna pristojba i kod posebnog postupka predstavlja prolaznu stavku i kao takva nema utjecaj na oporezivanje odnosno ne ulazi u izračun prilikom utvrđivanja razlike u cijeni na koju putnička agencija mora obračunati PDV.¹⁷

7. OBRAČUN PDV-a KADA JE U PAKETU UKLJUČENA I VLASTITA USLUGA

Prema članku 91. Zakona o PDV-u, posebni postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjuje se samo kada agencija za obavljanje usluga putovanja u svoje ime koristi isporuke dobara i usluga drugih poreznih obveznika. Ako se prodaju vlastite usluge, primjerice smještaj u vlastitom ugostiteljskom objektu ili prijevoz vlastitim prijevoznim sredstvom, agencija primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Prema navedenom, ako agencija u istom paketu prodaje i vlastite usluge, za taj dio usluga agencija mora primijeniti redovni postupak oporezivanja. Agencija izdaje račun u kojem posebno iskazuje vlastitu uslugu na koju primjenjuje redovni postupak oporezivanja, a posebno dio paketa koji se odnosi na tuđe usluge za koje primjenjuje posebni postupak oporezivanja. Prema uputi Središnjeg ureda Porezne uprave od 5. siječnja 2015.¹⁸ "u tom slučaju putnička agencija će izračunati udio vlastite usluge u ukupnoj vrijednosti usluge na temelju stvarnih troškova ili na temelju tržišne vrijednosti usluga u paket aranžmanu".

Smatra se da agencija prodaje vlastitu uslugu i u slučaju ako obavlja prijevoz autobusom koji je uzela u najam, bez obzira radi li se o dugoročnom ili kratkoročnom najmu, ako autobus vozi zaposlenik agencije. Međutim, ako agencija za određeno putovanje koristi uslugu prijevoza drugog prijevoznika (najam autobusa s vozačem), radi se o prijevozu koji je obavio drugi prijevoznik i agencija primjenjuje posebni postupak oporezivanja.

Primjer:

Agencija prodaje paket aranžman "Plitvička jezera". Paket uključuje jedno noćenje u hotelu na Plitvicama na bazi polupansiona, ulaznice za Nacionalni park i prijevoz vlastitim autobusom. Cijena po osobi je 750 kn (prodano je ukupno 30 paketa).

Ulazni računi:

- smještaj - polupansion 12.000,00 kn (uključen PDV 13%)
- ulaznice u Nacionalni park 2.400,00 kn (uključen PDV 25%).

a) Obračun PDV-a ako je agenciji poznata tržišna cijena

prodajna cijena paket aranžmana	22.500,00
tržišna vrijednost vlastite usluge	2.500,00
vrijednost nabavljenih usluga	20.000,00
troškovi nabavljenih usluga	14.400,00
ostvarena marža – bruto	5.600,00
PDV u marži (5.600,00 x 20%)	1.120,00

Obračun PDV-a:

- PDV na vlastite usluge 2.500 x 20% = 500,00 kn
- PDV sadržan u marži = 1.120,00 kn
- Ukupna obveza PDV-a = 1.620,00 kn

PDV u računu treba iskazati samo na vlastitu uslugu (prijevoz autobusom), a za ostale usluge stavlja se napomenu o primjeni posebnog postupka oporezivanja.

b) Obračun PDV-a prema strukturi troškova (kada nije poznata tržišna vrijednost vlastitih usluga)

Struktura troškova

vlastite usluge	1.600,00	10,0%
nabavljene usluge	14.400,00	90,0%
Ukupno troškovi	16.000,00	100,0%

Struktura prihoda (prema strukturi troškova)

vlastite usluge	2.250,00	10,0%
nabavljene usluge	20.250,00	90,0%
Ukupno prihodi	22.500,00	100,0%

Osnovica za obračun PDV-a - marža

prihod koji pripada nabavljenim uslugama	20.250,00
troškovi nabavljenih usluga	14.400,00
marža (bruto)	5.850,00
PDV u marži (bruto marža x 20%)	1.170,00

Obveza PDV-a:

PDV na vlastite usluge (2.250,00 x 20%)	450,00 kn
PDV u ostvarenoj marži (5.850,00 x 20%)	1.170,00 kn
Ukupno obveza PDV-a	1.620,00 kn

Paket "Plitvička jezera" prodan je trgovačkom društvu "X" i ispostavljen je račun na temelju obračuna PDV-a prema primjeru b) sljedećeg sadržaja:

Agencija "LUNA TOURS" d.o.o. Zagreb, Zrinska bb

OIB

Žiroračun IBAN HR....

"X", d.o.o.

Ilica bb, Zagreb

OIB

Račun br. 349-izl-17.

Datum i mjesto izdavanja: Zagreb, 20. 5. 2017.

Vrijeme izdavanja: 9.45

Operater: MK

Način plaćanja: transakcijski račun

Vrsta usluge	Iznos u kunama
Paket aranžman "Plitvička jezera" prijevoz vlastitim autobusom	1.800,00
25% PDV	450,00
Iznos s PDV-om	2.250,00
- noćenje – polupansion, ulaznice	
- posebni postupak oporezivanja putničke agencije, čl. 91. Zakona o PDV-u	20.250,00
Boravišna pristojba 1	
noćenje x 30 osobe x 7,00 kn = 210,00	
ne podliježe oporezivanju - prolazna stavka - čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u	210,00
Sveukupno	22.710,00
Direktor: Pero Perić	
"Luna tours" d.o.o. registriran kod Trgovačkog suda u Zagrebu MBS: 080423700	
Temeljni kapital: 20.000,00 uplaćen u cijelosti, Član uprave: Pero Perić	

¹⁷ Prema Uputi Središnjeg ureda PU od 5. siječnja 2015., broj klase: 410-19/14-01/2990.

¹⁸ Klasa: 410-19/14-01/2990., ur. br.: 513-07-21-01/15-5. od 5. siječnja 2015.

Evidencija ovoga računa u Knjizi I-RA je sljedeća:

- stupac 6 iznos	2.250,00
- stupac 21 iznos	1.800,00
- stupac 22 iznos	450,00

U posebnoj evidenciji utvrđuje se obračun PDV-a na maržu za usluge drugih gdje je utvrđena osnovica 4.680,00 i PDV 1.170,00, pa se u Obrascu PDV iskazuju sljedeći iznosi:

Obrazac PDV

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+ 13.+14.+15.)		
1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5%		
2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13%		
3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 25%	6.480,00	1.620,00

Iznos iskazan u Obrascu PDV predstavlja zbroj iznosa iz Knjige I-RA i posebne evidencije za posebni postupak oporezivanja.

Kod primjene posebnog postupka oporezivanja turistička agencija na računu ne iskazuje PDV, nema pravo na odbitak pretporeza po računima za direktne usluge (po računu hotela, prijevoznika, turističkog vodiča i sl.). Međutim, agencija može odbiti pretporez po svim ostalim računima koji se ne smatraju računima koji su izravno vezani za usluge pružene putnicima. Tako je dopušten odbitak pretporeza po računima za režijske troškove, nabavu dugotrajne imovine, najam prostora, najam opreme i slične troškove.

Primjerice, ako agencija obavlja uslugu prijevoza autobusom u najmu, što je izjednačeno s vlastitom uslugom pa se ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja, agencija po računu za najamninu može odbiti pretporez. Međutim, ako agencija koristi uslugu prijevoza drugog prijevoznika (najam autobusa s vozačem) radi se o prodaji tuđe usluge za koju se primjenjuje posebni postupak oporezivanja i po ulaznom računu za uslugu prijevoza ne može odbiti pretporez.

8. ORGANIZACIJA JEDNODNEVNIH IZLETA

Prema čl. 187. st. 4. Pravilnika o PDV-u, posebni postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjuje se i u slučaju kada agencija organizira samo izlet te se usluga sastoji od prijevoza i drugih turističkih usluga što čine cjelinu i ne uključuje noćenje. Posebni postupak primjenjuje se bez obzira radi li se o organizaciji izleta u tuzemstvu ili u drugu državu članicu ako agencija za organizaciju izleta koristi usluge drugih. Ako se organizira izlet u treće zemlje također se primjenjuje posebni postupak, ali je marža ostvarena za dio transakcije izvan EU oslobođena PDV-a prema čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u.

Primjer:

Agencija "Alga" organizira jednodnevni izlet u Klagenfurt u Austriji. Cijena po osobi iznosi 500 kn. Ukupno je prodano 40 pojedinačnih karata. Cijena uključuje: prijevoz turističkim autobusom, troškove pratitelja putovanja, ulaznice za Minimundus s vođenjem na hrvatskom jeziku i ručak. Agencija koristi usluge drugih, a pratitelj putovanja je zaposlenik agencije.

U ovom slučaju agencija mora podijeliti uslugu na dio za koji primjenjuje redovni postupak oporezivanja i dio za koji primjenjuje posebni postupak.

Račun br. 123-IZ-1

Šifra usluge	OPIS USLUGE	IZNOS
2300	IZLET - KLAGENFURT 15. 6. 2017. • usluga pratitelja - PDV uračunan po stopi 25% • prijevoz, ulaznice za Minimundus i ručak - posebni postupak oporezivanja - putničke agencije	80,00 420,00
	UKUPNO	500,00

Radi se o primjeru računa krajnjem potrošaču čiji je sadržaj proisan čl. 54.a. Općeg poreznog zakona¹⁹, i prema kojemu je dovoljno da račun ima ukupni iznos naknade i PDV-a razvrstane po poreznoj stopi pa nije potrebno za dio usluge za koju se primjenjuje redovni postupak oporezivanja posebno razdvajati osnovicu i iznos PDV-a, što bi u slučaju da se fakturira drugoj pravnoj osobi (poslovnom subjektu) bilo nužno temeljem čl. 79. Zakona o PDV-u.

9. USLUGE AGENCIJE OBAVLJENE IZVAN EUROPSKE UNIJE

Prema čl. 93. Zakona o PDV-u, ako se transakcije što ih turistička agencija povjeri drugom poreznom obvezniku obavljaju izvan Europske unije, usluge turističke agencije smatraju se posredničkom uslugom oslobođenom PDV-a temeljem čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u. U slučaju prodaje usluga koje se putnicima obavljaju izvan EU nije važno kako agencija nastupa - u svoje ime ili u ime drugog, u jednom i drugom slučaju smatra se da se radi o posredničkoj usluzi koja je oslobođena PDV-a.

Kada agencija prodaje usluge izvan EU također primjenjuje posebni postupak oporezivanja, tj. u poreznim evidencijama izračunava ostvarenu maržu koja je oslobođena PDV-a. U računu za obavljenju uslugu izvan EU agencija može staviti napomenu: "Posebni postupak oporezivanja uz primjenu poreznog oslobođenja iz čl. 49. st. 1. toč. d) Zakona o PDV-u."

Ako se te usluge obavljaju i unutar i izvan EU, oslobođen je samo onaj dio usluge koji se odnosi na transakcije izvan EU. Agencija u svojim evidencijama **mora osigurati dokaze o dijelu usluge koja je obavljena unutar EU za koju marža podliježe oporezivanju i dio usluge obavljen izvan EU za koji je dio marža oslobođena PDV-a.** Dio porezne osnovice za jedinstvenu uslugu unutar i izvan EU treba izračunati tako da se iznos porezne osnovice (marže) podijeli u omjeru u kojemu se dijele stvarni troškovi isporuka unutar EU i stvarni troškovi isporuka izvan EU.

Primjer:

Turistička agencija "Alga" organizira izlet Cavtat - Crna Gora za koji koristi usluge drugih (autobusni prijevoz, usluge pratitelja, uslugu lokalnog vodiča u Crnoj Gori i uslugu restorana), pa su ispunjeni uvjeti za primjenu posebnog postupka oporezivanja. Agencija treba utvrditi dio marže koji pripada dijelu transakcije unutar RH - u ovom primjeru to je usluga prijevoza i usluga pratitelja do prelaska granice,

¹⁹ Nar. nov., br. 147/08. - 44/16.

u tom dijelu marže sadržan je i PDV. Dio marže ostvaren izvan EU oslobođen je PDV-a. Agencija je prema kalkulaciji utvrdila sljedeće elemente:

- ukupna prodajna cijena 3.000 EUR-a
- ukupni direktni troškovi 2.500 EUR-a
- ostvarena marža 500 EUR-a za ukupno putovanje
- udio troškova unutar EU 800,00 EUR-a ($800/2.500 = 32\%$)
- udio troškova izvan EU 1.700 EUR-a ($1.700/2.500 = 68\%$)
- osnovica za obračun PDV-a
- $500 \times 32\% = 160$ marža ostvarena unutar EU - oporeziva
- $500 \times 68\% = 340$ marža ostvarena izvan EU - oslobođena PDV-a.

Usluga je fakturirana ino turističkoj agenciji uz primjenu srednjeg tečaja HNB-a na dan obavljene usluge (3.000 EUR-a $\times$ 7,6 = 22.800,00 kn). Ostvarena marža - unutar EU $160 \times 7,6 = 1.216,00 \times 20\%$ (iznos uračunanog PDV-a) = 243,20 i dio ostvarene marže izvan EU $340 \times 7,6 = 2.584,00$. U Obrascu PDV agencija će iskazati sljedeće podatke:

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I. + II.)	2.584,00	X X X X X
I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.)		X X X X X
.....		
10. OSTALA OSLOBOĐENJA	2.584,00	X X X X X
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.)		
1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5%		
2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13%		
3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 25%	972,80	243,20

U Obrascu PDV-a na rednom broju I. 10 - Ostala oslobođenja, iskazuje se iznos ostvarene razlike u cijeni izvan EU.

Za uslugu lokalnog turističkog vodiča agencija je obvezna obračunati PDV temeljem čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona (prijenos porezne obveze). Kako se usluga lokalnog vodiča u primjeru koristi u sklopu paketa na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja agencija mora obračunati PDV na uslugu koju joj je pružio vodič iz inozemstva, ali zbog primjene posebnog postupka, ne može odbiti pretporez. Porezna obveza u ovom slučaju nastaje bez obzira što vodič u svojoj zemlji možda i nije porezni obveznik - prema hrvatskom Zakonu, on se smatra tzv. malim poreznim obveznikom, pa dolazi do prijenosa porezne obveze na primatelja usluge.

U slučaju da uslugu vodiča pruža porezni obveznik iz druge države članice, agencija bi osim obveze obračuna PDV-a koju iskazuje u Obrascu PDV još morala sastaviti i obrazac PDV-S.

Primjer:

Agencija "Alga" prodaje paket aranžman "7 dana Maroko". Paket uključuje prijevoz zrakoplovom do Rabata, 7 dana boravka u hotelu ("all inclusive") i uslugu pratitelja. Cijena aranžmana je 6.500,00 kn po osobi.

Kako se radi o putovanju izvan EU temeljem čl. 93. Zakona o PDV-u usluge putničke agencije smatraju se posredničkom uslugom koja je oslobođena PDV-a temeljem čl. 49. st. 1. t. d) Zakona PDV-u. Međutim, prema istom čl. 93. Zakona, kada se transakcije obavljaju i unutar i izvan EU, oslobođen je samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan EU, pa se u ovom slučaju može postaviti pitanje treba li za dio usluge koja se odnosi na prijevoz zrakoplovom utvrđivati dio transakcije koja je obavljena unutar EU (nad zračnim

prostorom EU), za koji bi dio u tom slučaju marža bila oporeziva. Iako za sada nema službenog stajališta Porezne uprave mišljenje je autorice da bi trebalo ukupnu uslugu prijevoza smatrati transakcijom obavljenom izvan EU, jer je u ovom slučaju teško utvrditi dionicu puta. Iz istog je razloga usluga međunarodnog pomorskog i zračnog prijevoza putnika oslobođena PDV-a. Ako bi stav Porezne uprave bio drugačiji tada bi trebalo najprije utvrditi jasne kriterije za izračun dionice puta kroz područje EU.

10. ORGANIZACIJA KONGRESA

U djelatnost turističkih agencija spadaju i usluge kongresnog turizma. Kod prodaje kongresa (seminara, konferencije i sl.), turistička agencija uslugu čiji je stvarni organizator neka udruga, znanstveno-nastavna institucija i sl., može prodavati na jedan od uobičajenih načina prodaje:

- **u svoje ime, a za račun organizatora** - ako agencija izdaje račun samo za kotizaciju, a da pri tome ne prodaje uslugu smještaja ili prijevoza - primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Po računu za kotizaciju agencija koristi pretporez i prodaje uslugu s obračunom PDV-a po stopi 25% ako se radi o kongresu koji se održava u Hrvatskoj. Ako se kongres održava u inozemstvu tada ne podliježe oporezivanju po hrvatskom Zakonu o PDV-u jer se oporezuje prema mjestu gdje je omogućen pristup kongresu prema čl. 21. Zakona o PDV-u. U ovom slučaju agencija, ovisno o propisima dotične države, možda ima obvezu registracije za potrebe PDV-a u drugoj državi članici
- **u ime i za račun organizatora** - agencija u ovom slučaju polazniku kongresa izdaje račun u ime organizatora (račun s podacima

organizatora). Primjerice, ako je organizator kongresa fakultet - agencija izdaje račun za kotizaciju u ime fakulteta – naknadu za uslugu tehničke organizacije fakturira fakultetu)

- **u svoje ime i za svoj račun** - to bi značilo da je turistička agencija sama organizator kongresa što ne spada u njezinu djelatnost.

Ako agencija u dogovoru sa stvarnim organizatorom prodaje kotizaciju za kongres u paketu s uslugom smještaja/prijevoza u ovom slučaju na paket kao jedinstvenu uslugu primjenjuje posebni postupak oporezivanja.

Primjer:

Udruga liječnika organizira kongres za koji sudionici plaćaju kotizaciju. Kompletanu organizaciju (prihvat sudionika, smještaj, rezervaciju dvorane, naplatu kotizacije), udruga povjerava agenciji. Udruga nije u sustavu PDV-a - izdaje račun (sama ili to radi agencija u njezino ime i za njezin račun), s napomenom "Oslobođeno PDV-a čl. 90. Zakona".

Ako agencija iz ovog primjera prodaje paket (kotizacija, smještaj, izlet, večera i sl.), treba primijeniti posebni postupak oporezivanja (bez obzira što je udruga tzv. "mali porezni obveznik").

Primjer:

Trgovačko društvo iz Njemačke povjerilo je hrvatskoj agenciji tehničku organizaciju konferencije koja će se održati u Dubrovniku. Za konferenciju se ne naplaćuje kotizacija, a agencija obavlja usluge najma dvorane za sastanke i najma opreme, organizira večeru i razgled grada, ali ne pruža usluge vezane za putovanje (niti jedna od usluga nije smještaj ili prijevoz). Agencija sve usluge zaračunava u svoje ime, a kako se ne radi o uslugama vezanim za putovanje, treba primijeniti redovni postupak oporezivanja. Kod primjene redovnog postupka oporezivanja svaka se usluga promatra zasebno. U ovom je slučaju važno definirati mjesto oporezivanja svake pojedine usluge pa se porez obračunava na sljedeći način:

- najam dvorane, prema čl. 19. Zakona oporezuje se prema mjestu gdje se nalazi nekretnina pa treba obračunati porez po stopi 25%
- najam opreme, primjena osnovnog načela, oporezivo prema sjedištu primatelja usluge pa se radi o prijenosu porezne obveze po čl. 17. st. 1. Zakona
- usluge prevoditelja - prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona
- usluga turističkog vodiča - samo razgledanje grada - prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona
- večera u restoranu, oporezuje se sukladno čl. 22. Zakona prema mjestu gdje je usluga obavljena pa treba obračunati PDV po stopi 25%.

11. POSREDNIČKE USLUGE AGENCIJE - POSLOVANJE U IME I ZA RAČUN PRUŽATELJA USLUGE

Kada agencija djeluje samo kao posrednik s pružateljem usluge može ugovoriti izdavanje računa u njegovo ime (npr. s privatnim iznajmljivačima) ili da račun izdaje pružatelj usluge, a agencija samo dovodi u vezu pružatelja i primatelja usluge. Ako agencija prodaje usluge u ime i za račun ugostitelja ili druge osobe radi se o posredničkim uslugama za koje se ne može primijeniti poseban postupak oporezivanja. Naime, temeljem čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u, posebni postupak ne primjenjuje se na putničke agencije, kada djeluju samo kao posrednici i na koje se za izračun porezne osnovice primjenjuju odredbe iz čl. 33. st. 3. Zakona (kao za prolaznu stavku).

Kod ovog načina poslovanja, agencija posebno izdaje račun za posredničku uslugu (proviziju) pri čemu primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

Oporezivanje posredničke provizije ovisi o definiciji mjesta obavljanja usluge posredovanja:

- a) **ako agencija uslugu posredovanja obavlja poreznom obvezniku (B2B)**, primjenjuje se opće načelo iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u prema kojemu je mjesto obavljanja usluge mjesto sjedišta poreznog obveznika primatelja usluge. Ako je primatelj usluge u tuземstvu, obračunava se porez po stopi 25%, a za ino primatelja, primjenjuje se prijenos porezne obveze ("reverse charge")
- b) **ako agencija uslugu posredovanja obavlja osobi koja nije porezni obveznik (B2C)**, primjenjuje se čl. 18. Zakona o PDV-u, prema kojemu se mjestom obavljanja posredničke usluge, smatra mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Za usluge posredovanja, osobi koja nije porezni obveznik, postoji obveza registracije u državi članici gdje je usluga obavljena (gdje se nalazi hotel, gdje se obavlja usluga prijevoza, gdje se obavlja usluga pristupa sportskom, zabavnom, kulturnom i sl. događanju).

Prema čl. 31. Provedbene uredbe Vijeća 282/201/EZ²⁰, iako se radi o uslugama koje su u vezi s nekretninom, za usluge posredovanja u pružanju usluga hotelskog ili sličnog smještaja primjenjuje se osnovno načelo oporezivanja (čl. 17. st. 1. Zakona - oporezivanje prema sjedištu primatelja), ako se usluga obavlja poreznom obvezniku odnosno čl. 18. Zakona o PDV-u, ako se usluga obavlja osobi koja nije porezni obveznik (prema mjestu obavljanja usluge za koju se posredovalo).

Usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe, koje se obavljaju izvan Europske unije, oslobođene su PDV-a temeljem čl. 49. st. 1. točka d) Zakona o PDV-u.

Primjer: Posredovanje u prodaji usluga krstarenja

Agencija prodaje uslugu krstarenja u ime i za račun organizatora krstarenja (brodara), a krstarenje je unutar EU. Za ostvarenu proviziju agencija izdaje račun za uslugu posredovanja i obračunava porez ovisno o tome kome je obavljena usluga. Ako se usluga zaračunava organizatoru krstarenja iz inozemstva, radi se o prijenosu porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona. Ako se provizija zaračunava tuzemnom poreznom obvezniku obračunava se PDV po stopi 25%. Za posredničku proviziju za krstarenje koje je obavljeno izvan EU radi se o usluzi koja je temeljem čl. 49. st. 1. točka d) Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a.

Ako agencija prodaje uslugu krstarenja u ime i za račun putnika (B2C), u ovom slučaju mjesto oporezivanja posredničke provizije je mjesto gdje je obavljena usluga za koju se posredovalo. Prema navedenom, za dionicu puta u Hrvatskoj radi se o oporezivoj isporuci, a za dionicu puta u inozemstvu ista ne podliježe oporezivanju (usluge međunarodnog pomorskog prijevoza putnika - oslobođeno PDV-a, čl. 43. Zakona o PDV-u). Postavlja se pitanje, za koje za sada nema službenog odgovora Središnjeg ureda Porezne uprave, može li se za ukupnu dionicu puta obzirom da se radi o međunarodnom prijevozu, primijeniti odredba o poreznom oslobođenju posredničke usluge zbog činjenice da je teško utvrditi dionicu puta jer za to nema jasnih kriterija.

²⁰ Dostupno na http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi.

Primjer: Agencija - posrednik u prodaji karata za izlet Poreč - Venecija

Agencija u ime i za račun brodarka prodaje karte za jednodnevni izlet Poreč - Venecija. Na uslugu prijevoza brodar kao izvršitelj prijevoza neće zaračunati PDV jer se radi o međunarodnom pomorskom prijevozu putnika, koji je temeljem čl. 43. st. 2. Zakona o PDV-u oslobođen PDV-a. Agencija koja prodaje karte u ime i za račun brodarka, na uslugu posredovanja obračunava PDV, ovisno o mjestu obavljanja usluge posredovanja, pa tako:

- ako agencija prodaje kartu za brodarka stranog poreznog obveznika - radi se o prijenosu porezne obveze, čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u
- ako agencija prodaje kartu za tuzemnog brodarka - obračunava PDV na proviziju po stopi 25%.

Primjer: Posrednička usluga pružena osobi koja nije porezni obveznik

Hrvatska agencija posreduje u prodaji usluga smještaja u hotelu na Bledu. Navedene usluge agencija obavlja drugim tuzemnim i inozemnim poreznim obveznicima, ali i osobama koje nisu porezni obveznici. Mjesto oporezivanja ovih usluga ovisi o tome kome se posrednička usluga zaračunava. Ako je usluga posredovanja obavljena:

- a) B2B - poreznom obvezniku u Hrvatskoj - mjesto oporezivanja je sjedište primatelja usluge - treba obračunati PDV po stopi 25%
- b) B2B - poreznom obvezniku u inozemstvu (u državi članici ili u trećim zemljama) - radi se o prijenosu porezne obveze čl. 17. st. 1. Zakona
- c) B2C - osobi koja nije porezni obveznik (hrvatski ili inozemni korisnik usluge) - mjesto oporezivanja je mjesto obavljanja usluge smještaja, tj. u Sloveniji (temeljem čl. 18. Zakona) - u ovom slučaju hrvatska agencija se treba registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji i na ostvarenu proviziju platiti porez u Sloveniji.

Primjer: Posrednička usluga obavljena izvan EU

Agencija kao posrednik prodaje uslugu smještaja u hotelu u Crnoj Gori. Agencija samo upućuje putnika u hotel i putnik uslugu smještaja plaća prema računu koji ispostavlja hotel nakon obavljene usluge smještaja. Agencija ugovorenu proviziju fakturira hotelu. Ova je usluga posredovanja temeljem čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a, ali obzirom da je mjesto oporezivanja prema sjedištu primatelja usluge, agencija će na računu hotelu u Crnoj Gori staviti napomenu o prijenosu porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

Ako bi ovu uslugu posredovanja agencija zaračunala primatelju usluge poreznom obvezniku u Hrvatskoj na računu bi se pozvala na porezno oslobođenje prema čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u jer se radi o transakciji obavljenoj izvan EU.

12. POSREDOVANJE U PRODAJI PRIJEVOZNIH KARATA

Za posredovanje u prodaji karata za prijevoz putnika različitim prijevoznim sredstvima agencija može ugovoriti prodaju:

- a) u svoje ime i za svoj račun kada agencija prijevoz obavlja svojim prijevoznim sredstvom
- b) u svoje ime, a za račun prijevoznika ili
- c) u ime i za račun prijevoznika.

Agencije pri prodaji prijevoznih karata u **pravilu nastupaju u ime i za račun prijevoznika** (autobusni prijevoznik, avio prijevoznik, prijevoz željeznicom, brodom). Kada agencija nastupa u ime i za račun prijevoznika, znači da izdaje karte koje sadrže tvrtku prijevoznika, a

karta ujedno predstavlja izdani račun u ime i za račun prijevoznika. Kako agencija nastupa u ime i za račun prijevoznika svoju uslugu naplaćuje od prijevoznika tako da ugovara proviziju u postotku od prodanih karata. U ovom slučaju agencija izdaje:

- a) putniku kartu (karta predstavlja račun koji agencija izdaje u ime i za račun prijevoznika - karta sadrži podatke o prijevozniku u čije je ime izdana karta)
- b) izvještaj o prodaji karata u određenom (obično u mjesečnom) obračunskom razdoblju
- c) račun za proviziju koju zaračunava i naplaćuje od prijevoznika.

Primjer:

Turistička agencija "A" sukladno ugovoru s avio prijevoznikom, prodaje karte za prijevoz putnika u tuzemstvu i na ino relacijama. Ugovorena naknada za posredovanje koju prijevoznik plaća agenciji iznosi 10% od naplaćenog iznosa za prodane karte. Za iznos ugovorene provizije agencija će izdati račun i odgovarajuće obračunati PDV.

a) Izvještaj o prodanim kartama za prijevoznika "Aviopromet", Zagreb

Turistička agencija "A"
Zagreb, Ulica XX
OIB

Izvještaj o prodaji avio karata u svibnju 2017. g. za prijevoznika "Aviopromet", Zagreb

RELACIJA	Komada/cijena s PDV-om	Iznos
Zagreb - Frankfurt	7 karata x 1.200,00	8.400,00
Zagreb - Split	10 karata x 800,00	8.000,00
Ukupno relacija unutar EU		16.400,00
Provizija 10% - relacija unutar EU		1.640,00
Zagreb - New York	3 karte x 3.000,00	15.000,00
Dubrovnik - Moskva	2 karte x 4.500,00	9.000,00
Ukupno međunarodni let izvan EU		24.000,00
Provizija 10% - izvan EU		2.400,00

Uz izvještaj o prodaji karata Agencija A treba priložiti i račun za proviziju:

b) Račun za proviziju

Broj računa: 222-AV-2

Opis	Iznos
Obračun provizije prema Izvještaju o prodaji avio karata br. od 31. svibnja 2017. g. za prodane karte	
- domaći i međunarodni let unutar EU	1.640,00
PDV 25%	410,00
- međunarodni let - izvan EU (oslobođeno PDV-a, čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u	2.400,00
Ukupno	4.450,00

Mjesto oporezivanja posredničke usluge obavljene poreznom obvezniku je u sjedištu poreznog obveznika kojemu je usluga obavljena, što u primjeru znači da je mjesto oporezivanja tuzemstvo pa je porez obračunavan po stopi 25% bez obzira radi li se o posredovanju za prodaju karata na domaćem ili međunarodnom letu unutar EU. Međutim, posrednička usluga za međunarodni let izvan EU je oslobođena PDV-a temeljem čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u. Postoji dvojba, treba li u ovom slučaju računati dio provizije koja se odnosi na dionicu puta unutar EU

(koja je oporeziva), odnosi na dionicu puta izvan EU (koja je oslobođena), ili se sve smatra transakcijom izvan EU koja je oslobođena PDV-a. O navedenom još uvijek ne postoji službeno stajalište zakonodavca. Ako bi se zauzeo stav o podjeli dionice puta na oslobođeni i oporezivi dio zakonodavac bi trebao utvrditi i kriterije za izračun pripadajuće dionice puta.

Da je agencija uslugu posredovanja obavila prijevozniku sa sjedištem u inozemstvu na fakturi bi iskazala prijenos porezne obveze po čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

Kako agencija "A" prodaje karte u ime i za račun prijevoznika, porezni obveznik obračuna PDV-a koji je sadržan u cijeni prodanih karata je "Aviopromet". Agencija kao posrednik zaračunava porez samo na proviziju pod uvjetom da posluje u ime i za račun prijevoznika. Poslovanje u ime i za račun prijevoznika dokazuje se pisanim ugovorom i načinom izdavanja računa. Ako agencija posluje u ime i za račun prijevoznika, **račun koji se izdaje putniku sadržava tvrtku prijevoznika.**

Ako agencija putniku izdaje račun s podacima agencije, bez navođenja u čije ime i za čiji račun radi, iako je malo vjerojatno da agencija u prodaji avio karata posluje na taj način, tada obračunava porez prema posebnom postupku oporezivanja.

Kada agencija prodaje karte u ime i za račun putnika i posredničku proviziju naplaćuje kroz TSC ("ticket service charge"), obračunava PDV na proviziju ovisno o vrsti leta i korisniku usluge prema sljedećem pregledu:

Tablica: Obračun PDV-a na posredničke usluge u prodaji avio karata

Ako se TSC naplaćuje od	za tuzemni let	za međunarodni let
fizičke osobe	obračun PDV-a prema čl. 18. Zakona o PDV-u - usluga posredovanja se oporezuje prema mjestu obavljene usluge pa se obračunava PDV po stopi 25%	unutar EU - ne podliježe oporezivanju* izvan EU - oslobođeno prema čl. 49. st. 1. t. 6. Zakona
pravne osobe sa sjedištem u Hrvatskoj	PDV 25%	unutar EU - PDV 25% izvan EU - oslobođeno PDV-a (čl. 49. st. 1. t. d. Zakona)
pravna osoba sa sjedištem u inozemstvu (u EU ili u trećim zemljama)	prijenos porezne obveze, čl. 17. st. 1. Zakona	prijenos porezne obveze, čl. 17. st. 1. Zakona

* **Napomena:** Iako je Zakon o PDV-u u primjeni od 1. srpnja 2013. godine još uvijek nema službenog stajališta treba li posredničku proviziju dijeliti na dio koji se odnosi na let u RH koji je oporeziv i na dionicu leta izvan RH koja ne podliježe oporezivanju. Mišljenje je autorice, dok nema službenog stava i jasnih kriterija za podjelu dionice puta, da posrednička provizija za karte prodane osobama koje nisu porezni obveznici za međunarodni let, ne podliježe oporezivanju u ukupnom iznosu.

13. USLUGE OSLOBOĐENE PDV-a BEZ PRAVA NA ODBITAK PRETPOREZA

Određene usluge turističkih agencija oslobođene su PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Ako agencija posreduje u prodaji police osiguranja (sklapa policu u ime i za račun putnika) radi se o usluzi koja je temeljem čl. 40. Zakona o PDV-u oslobođena PDV-a bez prava

na odbitak pretporeza. Kad agencija ugovorenu proviziju za posredovanje u prodaji police osiguranja zaračunava osiguravajućem društvu na računu stavlja napomenu "Oslobođeno PDV-a temeljem čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u."

Ako agencija obavlja usluge mjenjačnice, radi se također o uslugama koje su temeljem čl. 40. oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Isto se odnosi i na prihode po osnovu ugovorenih kamata za dane pozajmice. Međutim, ako se zaračunava zatezna kamata ona ne predstavlja naknadu za isporuku, nego odštetu i ne iskazuje se u Obrascu PDV.

14. POREZNE EVIDENCIJE I ISKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCU PDV

Općenita odredba o tome da porezni obveznik mora u svome knjigovodstvu osigurati sve podatke potrebne za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a, odnosi se i na porezne obveznike koji primjenjuju posebni postupak oporezivanja. Ove podatke porezni obveznik, sukladno čl. 162. st. 3. Pravilnika o PDV-u, osigurava u:

- knjigovodstvu
- knjizi izdanih računa i primljenih računa i
- evidencijama propisanim za posebni postupak oporezivanja marže.

I dok su za primjenu posebnog postupka kod oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete, propisane posebne evidencije u obliku posebnih obrazaca (Obrazac PDV-MU i Obrazac PDV-MI)²¹, za obračun marže turističkih agencija zakonodavac nije posebno propisao način i oblik evidencije koju treba osigurati. Polazeći od odredbe čl. 189. st. 3. Pravilnika o PDV-u kojom je propisan oblik i način vođenja evidencije kod utvrđivanja marže kao osnovice za obračun PDV-a za primjenu posebnog postupka kod prodaje rabljenih dobara, autorica zaključuje da bi i turističke agencije trebale osigurati sličnu evidenciju. Agencija bi trebala u knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke o ulaznim računima i podatke o izlaznim računima po kojima obračunava porez primjenom posebnog postupka.

Ako turistička agencija obavlja usluge koje se oporezuju po posebnom postupku i usluge s redovnim postupkom, mora voditi zasebne evidencije po vrstama transakcija kako bi osigurala pravilan obračun PDV-a. Evidencija za primjenu redovnog postupka, osigurava se u Knjizi U-RA i Knjizi I-RA, a evidencija za primjenu posebnog postupka u posebnoj evidenciji čiji oblik za sada nije propisan pa istu porezni obveznik kreira sam.

Agencija temeljem posebne evidencije utvrđuje obvezu PDV-a prema ostvarenoj razlici u cijeni. U posebnoj evidenciji treba osigurati podatke o ukupno ostvarenoj naknadi koju plaća putnik i podatke o troškovima agencije za nabavljene usluge koje su joj obavili drugi porezni obveznici, ako su te usluge obavljene izravno putniku. U Obrascu PDV sukladno čl. 175. točki 3. Pravilnika o PDV-u na rednom broju II.3 *Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%*, iskazuje se kao porezna osnovica samo ostvarena razlika u cijeni, a nju se može utvrditi samo temeljem posebne evidencije. Tako agencije koje u svom poslovanju primjenjuju redovni postupak i posebni postupak, Obrazac PDV sastavljaju na kraju obračunskog razdoblja temeljem podataka iz Knjige I-RA, za dio poslovanja za koji primjenjuju redovni

²¹ Obrazac PP-MI - Evidencija o prodanim dobrima na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže i Obrazac PDV-MU - Evidencija o nabavljenim dobrima u posebnom postupku oporezivanja marže, sastavni su dio Pravilnika o PDV-u.

postupak, i iz posebne evidencije, za dio poslovanja za koji primjenjuju posebni postupak.

15. OBVEZE AGENCIJE U SLUČAJU PRODAJE USLUGA SMJEŠTAJA IZNAJMLJIVAČA STRANCA - NOVINE PREMA IZMJENAMA PRAVILNIKA O PDV-u OD 1. SVIBNJA 2017.

Prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti ugostiteljske usluge u domaćinstvu mogu pružati iznajmljivači građani ako se radi o državljanima Republike Hrvatske, državljanima ostalih država članica Europskoga gospodarskog prostora i Švicarske Konfederacije. Za pružanje usluga smještaja u sobi, apartmanu, kući za odmor ili kampu, iznajmljivač mora ishoditi rješenje nadležnog ureda o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu. Kada usluge smještaja temeljem navedenog odobrenja pruža vlasnik stranac uslugu može obavljati:

- izravno ili
- posredstvom turističke agencije.

Za izravno pružanje usluga smještaja stranac se u Hrvatskoj mora registrirati za potrebe PDV-a bez obzira na vrijednost isporuke u prethodnoj godini, jer se na iznajmljivača stranca ne odnosi prag za ulazak u sustav PDV-a od 230.000,00 odnosno 300.000,00 kuna što će se primjenjivati od 1. siječnja 2018. godine. Stranac iznajmljivač za izravno pružanje usluga izdaje gostu račun s obračunom PDV-a po stopi 13%. Obavezan je sastavljati i podnositi Obrazac PDV mjesečno.

Ako usluge smještaja iznajmljivač koji nema prebivalište odnosno uobičajeno boravište u Hrvatskoj prodaje **posredstvom agencije**, obveznik obračuna PDV-a je agencija temeljem prijenosa porezne obveze prema čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u, i to bez obzira je li iznajmljivač u svojoj zemlji registriran kao porezni obveznik i bez obzira ima li hrvatski PDV identifikacijski broj. Obveza prijenosa porezne obveze na agenciju kao korisnika usluge propisana je bez obzira na porezni status iznajmljivača u njegovoj državi što je novina koja je propisana izmjenama Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 41/17.), što se primjenjuje od 1. svibnja 2017. godine.

Agencija kao obveznik PDV-a na usluge koje joj obavlja porezni obveznik koji nema prebivalište odnosno uobičajeno boravište u tuземstvu sama obračunava PDV, ali nema pravo na odbitak pretporeza zbog obveze primjene posebnog postupka oporezivanja. U slučaju da usluge smještaja strani iznajmljivač obavlja isključivo putem agencije nema obvezu registrirati se za potrebe PDV-a u Hrvatskoj jer dolazi do prijenosa porezne obveze PDV-a na agenciju kao korisnika usluge. Strani iznajmljivač koji ima hrvatski identifikacijski broj zbog izravnog pružanja usluga smještaja gostima i o tome sastavlja Obrazac PDV, uslugu koju pruža putem agencije ne iskazuje u tom obrascu nego isti prijavljuje Poreznoj upravi putem Obrasca INO-PPO kojeg također podnosi mjesečno. Iznajmljivač koji uslugu smještaja prodaje isključivo putem turističke agencije nije obveznik PDV-a u Hrvatskoj i nije obveznik sastavljanja Obrasca PDV ni Obrasca INO-PPO.

16. ZAKLJUČAK

Od početka primjene važećeg Zakona o PDV-u brojna su pitanja o načinu obračuna PDV-a u poslovanju turističkih agencija. Problematika primjene posebnog postupka oporezivanja javlja se zbog različitih tumačenja i primjene odredbi Direktive 2006/112/EZ u pojedinim državama članicama te danas postoji cijeli niz presuda Europskog suda pravde vezano za obračun PDV-a kod turističkih agencija. Za hrvatske porezne obveznike dio dvojbi riješen je u službenim stajalištima Središnjeg ureda Porezne uprave koji su i navedeni u članku. Obzirom na različitost usluga koje pružaju ili posreduju u njihovom pružanju te složenosti obračuna poreza na dodanu vrijednost, agencije trebaju posebno voditi računa o potrebnim evidencijama temeljem kojih mogu opravdati jesu li točno i pravovremeno utvrdili poreznu obvezu.

Posebno se skreće pozornost na promjene u poslovanju agencije s iznajmljivačima strancima za koje je porezni obveznik agencija prema čl. 75. stavku 2. Zakona o PDV-u bez obzira na njihov porezni status u državi u kojoj imaju prebivalište odnosno uobičajeno boravište i bez obzira na to imaju li hrvatski PDV identifikacijski broj, što je novina koja je propisana izmjenama članka 150. Pravilnika o PDV-u s primjenom od 1. svibnja 2017. godine.

